

Використання комп'ютерних інформаційних систем при проведенні аудиту резервів і забезпечень підприємства

В статті сформульовані проблеми автоматизації аудиторської перевірки резервів і забезпечень підприємства. Розглянуті основні комп'ютерні продукти, які використовуються при проведенні аудиту. Наведені пропозиції щодо автоматизації аудиторської перевірки забезпечень.

аудиторська перевірка, забезпечення, резерви, комп'ютерні інформаційні системи

Постановка проблеми. Інтенсивний розвиток комп'ютерної техніки дав відповідний поштовх започаткуванню, а відтак і вдосконаленню організаційних методів аудиту в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем (КІС). Значний вплив на аудит у розвинутих країнах світу має електронно-обчислювальна техніка та технології, елементами яких є комп'ютери. КІС сьогодні можуть використовуватись на всіх стадіях аудиту не змінюючи мети проведення аудиторських процедур, проте суттєво впливаючи на способи і порядок їх проведення, тобто на методологію аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення раніше не розглядуваної частини основної проблеми. Недоліком сучасного національного аудиту є низький рівень його технології, що негативно впливає на організацію та проведення аудиту й надання аудиторських послуг. Проблема проведення аудиту в умовах застосування КІС знайшла своє відображення у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема, таких як: Рудницький В.С., Петрик О.А., Дорош Н.І., Савченко В.Я., Усач Б.Ф., Івахненко С.В., Завгородній В.П., Чамберс Е., Кловз К., Вебер Р., Подольський В.І. тощо. Але висвітлюючи загальні аспекти комп'ютеризації аудиторської діяльності, науковці не приділяли уваги цій проблемі в частині резервів і забезпечень.

Цілі статті. Метою статті є визначення основних прикладних проблем, пов'язаних із застосуванням КІС при проведенні аудиту резервів і забезпечень.

Виклад основного матеріалу.

Широке застосування КІС в управлінні підприємствами, з одного боку, впливає на проведення аудиторських перевірок, а з іншого — потребує проведення аудиту з використанням комп'ютерної техніки та комп'ютеризованих методів. Міжнародними стандартами аудиту (МСА) в редакції 2004 року були встановлені положення та рекомендації, яких слід дотримуватися при проведенні аудиторських перевірок в середовищі КІС, а саме МСА 401, ПМПА 1001,1002,1003,1008,1009. У січні 2005 року вийшла нова редакція МСА, яка ознаменувала докорінну перебудову їх ідеології щодо застосування інформаційних технологій, — стандарти з аудиту в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем вилучено і весь аудит розглядається як комп'ютерний. Така ж тенденція подовжена і в редакції МСА 2006 року [4,5].

Проблемі застосування КІС при проведенні аудиту присвячено низку робіт зарубіжних авторів: Е.Чамберса “Комп'ютерний аудит” [9], К. Кловза “Аудит процесів електронної обробки даних” [10], Р.Вебера “Контроль та аудит інформаційних систем” [11]. Російські автори також останніми роками почали приділяти більше уваги

питанням автоматизації аудиту. Так, у 2004 році за редакцією професора В.І. Подольського колективом авторів видано відповідний посібник [6].

На жаль, в Україні літератури з питань автоматизації аудиту присвячено не так багато робіт: з 1998 року робота Завгороднього В.П. [1], а у 2005 році видано монографію С.В. Івахненкова “Комп’ютерний аудит: контрольні методики та технології” [2].

Слід зауважити, що розвиток комп’ютерних програм для автоматизації аудиторської діяльності відстає від вимог часу. Ринок аудиторського програмного забезпечення сьогодні тільки починає розвиватися. В Україні пропозиція такого програмного забезпечення майже відсутня, а аналіз ринку програмних продуктів Російської Федерації характеризується значною обмеженістю. Серед спеціалізованого програмного забезпечення, яке являє собою завершені програми продукти можна назвати ПП “Асистент Аудитора”, ПП “Помощник Аудитора”, ПП “Abacus Professional”, програмний комплекс “Експресс-Аудит: ПРОФ” та ПП “IT Audit: Аудитор”. Кожен з цих програмних продуктів дозволяє аудитору автоматизувати такі етапи аудиту, як планування, перевірки, отримання та документування доказів, підготовка звітності на заключному етапі [3].

Проблеми автоматизації аудиторської діяльності та її практичне застосування висвітлено в роботі Дж. Робертсона, який визначив основні вимоги до проведення аудиторської перевірки з використанням комп’ютерної техніки:

- скласти план аудиторської перевірки;
- з’ясувати рівень автоматизації (суть проведених операцій);
- з’ясувати складність машинних операцій, що виконуються на фірмі, та особливості їх обробки;
- організація комп’ютерної обробки;
- застосування методик автоматизованого аудиту і тощо” [7, с.442-443].

Ми цілком поділяємо такі вимоги, але зазначимо, що на сьогодні немає єдиного підходу до визначення етапів, критеріїв і послідовності спрощення аудиту в умовах комп’ютерної обробки даних.

Аналіз наукових джерел, зокрема робіт А.Н. Родіонова, Дж. Робертсона, В.П. Завгороднього, С.В. Івахненкова та ін., дав змогу зробити висновок, що основною перешкодою для повної автоматизації аудиторської діяльності є розрізненість методичних і методологічних засад, закладених у побудову структури полів основних обліково-інформаційних файлів баз даних [1,7,8].

Така розрізненість викликана чинниками, пов’язаними з використанням на практиці різних систем обліку та обробки даних. З метою систематизації спеціалізованого програмного забезпечення КІС було класифіковано наступним чином:

I. Програми, розроблені власними силами. Такі системи обробки та збереження інформації виконані в електронних таблицях - Excel і СУБД - Access. Ці програми є досить простими й у більшості випадків виконані на низькому професійному рівні, що не дає змоги належним чином провести їх тестування. Облік з використанням даних в основному переважно ведеться вручну. При використанні таких систем рівень аудиторського ризику досить високий;

II. Програми, розроблені сторонніми фірмами, що не мають легалізованих повноважень здійснювати розробку бухгалтерських програм. Такі програмні продукти, як правило, мають досить великий коефіцієнт погрешностей внаслідок того, що вихідні інформаційні файли, як правило, можуть бути оброблені й розкриті тільки внутрішньою обробкою, первісно інтегрованою в КІС. Програми мають досить високий аудиторський ризик, оскільки при проведенні аудиту аудитор використовує ручні методи й процедури перевірки;

III. Локальні бухгалтерські комп'ютерні системи, розроблені спеціалізованими фірмами, що займаються розробкою бухгалтерського програмного забезпечення, які розраховані на одного користувача. При тестуванні цих програм рівень аудиторського ризику низький, а рівень знаходження та виправлення виявлених помилок досить високий. Ця група КІС найбільш прийнятна для проведення тестування, обробки і збору аудиторських доказів;

IV. Глобальні багаторівневі бухгалтерські комп'ютерні системи, розроблені легалізованими фірмами, що займаються розробкою бухгалтерського програмного забезпечення. До цих програмних продуктів відносять програми мережного характеру з елементами технологій Інтернет, складних запитів у режимі SQL, що дає змогу здійснювати досить великий обсяг операцій з мінімальними тимчасовими витратами. У КІС такого рівня розвинута система внутрішнього контролю в режимі діалогових вікон при введенні, обробці й формуванні облікової інформації. Ступінь ризику допущення помилок у цих системах вважається середнім;

V. Універсальні багаторівневі комп'ютерні системи, розроблені легалізованими фірмами, що займаються розробкою програмного забезпечення економічного спрямування. До цих програмних продуктів відносять програми, які здатні поєднати в собі не тільки ведення бухгалтерського обліку, а також проведення фінансового та стратегічного аналізу діяльності підприємства режимі діалогових вікон.

Можливість проведення аудиторської перевірки повністю залежить від того, яку з перелічених вище бухгалтерських програм застосовують на підприємстві, що досліджується. Тому при автоматизованому проведенні аудиту ми пропонуємо використовувати один із таких варіантів проведення перевірки:

а) комбінований метод проведення аудиторських перевірок і збору аудиторських доказів. При використанні якого аудитор тестує, обробляє інформацію і здійснює збір аудиторських доказів з використанням автоматизованих тестуючих процедур на своєму комп'ютері з порівнянням отриманих даних з даними клієнта, і навпаки;

б) автоматизований метод проведення аудиторських перевірок і збору аудиторських доказів. Застосування на практиці цієї системи на сьогодні практично неможливо через низку причин:

– загальногалузеві: низький рівень розвитку аудиторського ринку, викликаний початковим періодом його становлення; специфіка аудиторської діяльності, що полягає в неможливості повної формалізації процесу аудиту, необхідності формування професійного судження;

- технологічні: застосування аудированим підприємством різного програмного забезпечення; різна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм, що при динамічно мінливому законодавстві не дозволяє зробити деталізоване налагодження спеціалізованих систем; не вироблені єдині методологічні засади формування та розробки основних інформаційних файлів між розробниками, кінцевими одержувачами та аудиторськими фірмами.

Виходячи з вищевикладеного матеріалу та вимог до аудиторських автоматизованих систем, пропонуємо наступну модель комп'ютерної аудиторської програми при проведенні аудиту резервів і забезпечень підприємства (рис).

Проект моделі співфункціонування аудиторської та бухгалтерської програм складається з чотирьох взаємопов'язаних між собою модулів, які виконують свої функції відповідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту та діючого чинного законодавства. Розглянемо функціональне призначення кожного із запропонованих модулів комп'ютерної аудиторської програми при проведенні аудиту резервів і забезпечень підприємства.

1. Модуль “Імпорт даних” призначено для обробки бази даних програми замовника. Основні функції даного модуля полягають в наступному:

- в скануванні необхідних інформаційних файлів, які аудитор може використати при зборі аудиторських доказів та облікової інформації, яку необхідно буде піддати ретельній перевірці;
- проведенні тестування необхідної інформації на наявність помилок;
- імпорту Плану рахунків, основних констант, довідників.

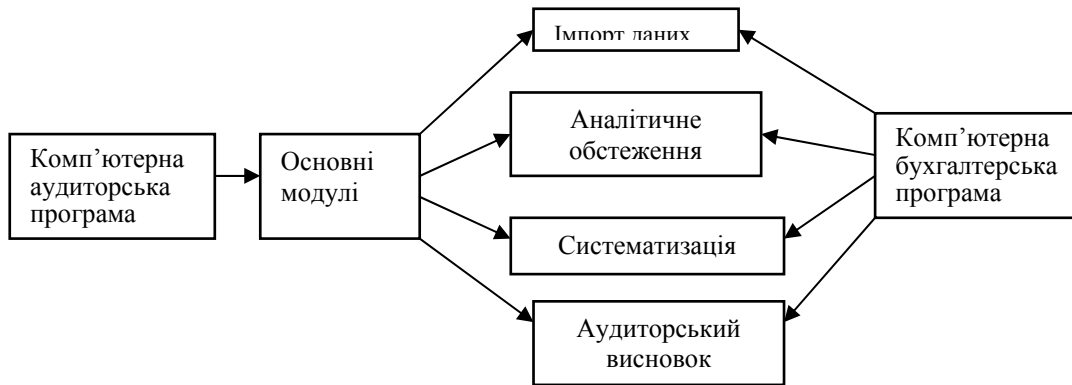


Рисунок - Модель співфункціонування аудиторської та бухгалтерської програм

Після успішного імпорту аудитор проводить ряд тестів та контрольних процедур для перевірки контрольної суми розміру перенесеної інформації та коректного перенесення даних.

Для проведення аудиту резервів і забезпечень комп'ютерній інтеграції підлягають файли за такими рахунками: 17 “Резерв погашення відстрочених податкових зобов’язань”, 38 “Резерв сумнівних боргів”, 47 “Забезпечення наступних витрат і платежів”, 54 „Відстрочені податкові зобов’язання” 661 “Розрахунки з оплати праці”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати”, 98 „Податок на прибуток” та ін.;

2. Модуль “Аналітичне обстеження” призначено для узагальнення й обробки отриманих інформаційних файлів для визначення рівня суттєвості облікової інформації та правомірності здійснення господарської операції з законодавчого погляду. Даний модуль виконує ряд важливих функцій:

- порівняння аудиторською програмою розраховані резерви та забезпечення з даними, відображеними в облікових регістрах бухгалтерської програми і формах звітності;
- тестування оборотів і визначення сальдо за різні періоди часу з метою зіставлення отриманих даних з підсумковими даними в облікових регістрах і фінансовій звітності;
- зіставлення фактичних і прогнозованих показників, відображених в облікових регістрах і фінансовій звітності.

Дані отримані на цьому етапі обробки інформації, підлягають подальшій систематизації та обробці модулями “Систематизація” та “Аудиторський висновок”.

3. Модуль “Систематизація” необхідний безпосередньо для узагальнення та роботи з аудиторськими доказами, отриманими з модуля “Аналітичне обстеження”, в якому здійснюється їх систематизація та обробка в робочих документах аудитора. При цьому для полегшення роботи аудитора формується протокол виявлених помилок за аналізований період у розрізі резервів і забезпечень, у розріз некоректно зроблених записів, тобто некоректно відображених господарських операцій на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, підсумкові дані аналізу по рахунках синтетичного обліку і взаємозв’язку з обліковими регістрами та фінансової звітності;

4. Модуль “Аудиторський висновок” використовується після проведення збору аудиторської інформації, аналізу отриманих інформаційних файлів, проведення їх аналітичного обстеження для визначення рівня суттєвості облікової інформації та правомірності здійснення господарської операції з законодавчого погляду, проведення систематизації аудиторських доказів і формування робочих документів аудитора.

Розглянуті запропоновані модулі на сьогодні застосовуються на практиці в розрізненому вигляді. Насамперед це пов'язано з тим, що існуючі бухгалтерські та аудиторські програми виконані різними розробниками і мають різні програмні середовища.

Застосування та практиці запропонованої комп'ютерної моделі співфункціонування аудиторської та бухгалтерської програм в порівнянні з ручною дасть низку переваг і додаткових можливостей, а саме:

- можливість збільшення аудиторської вибірки інформації щодо забезпечень, що дозволить підвищити надійність висновків аудиту;
- можливість контролю над обробкою журналів, форм звітності та первинних документів;
- підвищення ефективності аудиту за рахунок скорочення строків перевірки та трудовитрат;
- можливість визначення відхилень від планових показників і визначення основних чинників, що вплинули на таке відхилення;
- можливість звірки та взаємоув'язки форм звітності, отриманих з комп'ютерної бухгалтерської програми, і даними, отриманими з аудиторської програми.

Висновки. Крім завдань з аудиту чи огляду історичної фінансової інформації, жоден з наведених вище програмних продуктів не дозволяє виконати завдання з перевірки системи інформаційних технологій (аудит інформаційних технологій), завдання з перевірки відповідності до податкового законодавства (податковий аудит) чи завдання з перевірки управління людськими ресурсами (аудит персоналу). Використання на практиці кількох програмних продуктів для автоматизації виконання різних завдань з надання впевненості буде породжувати значні незручності. Звичайно, більш доцільно аудиторській фірмі мати один програмний продукт, що дозволяв би комп'ютеризувати надання більшості аудиторських послуг, включаючи завдання з надання впевненості з різними предметами та супутні послуги, відповідно до вимог МСА. Але такого аудиторського програмного забезпечення на ринку аудиторських послуг поки ще не запропоновано. У зв'язку з цим виникає питання, чи можливо поєднати в одному програмному продукті виконання таких різних завдань з надання впевненості, як, наприклад, завдання з аудиту фінансових звітів та завдання з перевірки системи інформаційних технологій. Розглянуті вище програмні продукти, як вже зазначалося, допомагають аудитору лише організувати проведення аудиторської перевірки та обробити зібрану аудитором інформацію. Формування ж професійної думки на підставі оціночних суджень поки що складно піддається алгоритмізації. У цьому випадку доцільно говорити про необхідність застосування в аудиті експертних систем та систем штучного інтелекту у вигляді комп'ютерної програми, що збирає та зберігає інформацію та дані, визначає взаємозв'язки між певними елементами і робить висновки, виходячи з цих зв'язків, ніби імітуючи при цьому людський розум та здатність мислити. Проте практичної реалізації такої експертної системи як закінченого програмного продукту ще не має.

Таким чином, на нашу думку, комп'ютеризація аудиторської діяльності повинна передбачати розробку та впровадження в аудиторську практику таких програмних продуктів, які б забезпечували автоматизацію виконання завдань з надання впевненості щодо різних предметів перевірки та супутніх послуг згідно з МСА та включали в собі можливості експертних систем.

Список літератури

1. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998. – 268С.
2. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. – Наукове видання. – К.: Знання, 2005. – 286с.
3. Івахненко С.В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення // Аудитор України, №3(109). – лютий 2007. – С.19-24.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року. / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарамидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ "ІАМЦ АЦ "Статус", 2004. – 1028с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року. / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарамидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ "ІАМЦ АЦ "Статус", 2006. – 1152с.
6. Подольский В.Й., Щербакова Н.С., Комиссаров В.Л. Компьютерный аудит: Практ. пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – 2004. – 128с.
7. Робертсон Дж. Аудит. // Пер. с англ.. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – 496с.
8. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336с.
9. Chambers A.D. Computer auditing. – London: Pitman books Ltd, 1981. – 238с.
10. Clowes K.W. EDP auditing. – Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, Limited, 1988. – 590с.
11. Weber R. Information systems control and audit. – Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc., 1990. - 1013с. - PXXI.

В статье сформулированы проблемы автоматизации аудиторской проверки резервов предприятия. Рассмотрены основные компьютерные продукты, которые используются при проведении аудита. Приведены предложения относительно автоматизации аудиторской проверки резервов.

The article is devoted to the problems of automation of auditing of reserves and provisions of the firm. Main computer programs used for auditing purposes were disenabled in the article. Propositions concerning automation of auditing of reserves and provisions given here.